

Audience publique du 20 juin 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28827 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 7 juillet 2011 par Maître Christian Steinmetz, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 émis le 27 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 novembre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Christian Steinmetz et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mai 2012.

Suite au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa par lettre du 20 avril 2010 à Monsieur ... dans les termes suivants :

«Suite à la vérification de votre déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005, le bureau d'imposition de ... envisage d'effectuer des redressements. Ainsi, conformément au § 205 alinéa 3 AO et pour que vous puissiez faire valoir vos droits de défense, je tiens à porter à votre connaissance les redressements à faire.

[...]

Charges ordinaires :

Les frais de divorce qui constituent effectivement le remboursement de prêts et les frais de liquidation en relation avec diverses sociétés ne tombent pas sous l'application

de l'article 127 et ne sont donc pas à prendre en considération sous charges extraordinaires [...].».

En date du 27 mai 2010, le bureau d'imposition émet à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2005, ci-après désigné par « le bulletin », avec la mention que l'imposition diffère de la déclaration d'impôt par référence au courrier précité du 20 avril 2010.

Contre ce bulletin, Monsieur ... introduisit le 12 août 2010 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... a, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 juillet 2011, introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation de sa part, dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre le bulletin.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir admis un montant total de ... euros à titre de charges extraordinaires au sens de l'article 127 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », tout en précisant que ces dépenses ne seraient à considérer ni comme frais d'exploitation, ni comme frais d'obtention, ni comme dépenses spéciales et en reconnaissant le caractère subsidiaire de l'article 127 LIR.

Il précise que ledit montant se composerait d'une part, d'un prêt personnel contracté par son épouse, Madame ..., de laquelle il est divorcé depuis le 4 janvier 2006, d'un cautionnement auquel il a dû faire face dans le cadre d'une faillite de la société ... et, enfin, d'une somme qu'il aurait dû payer dans le cadre de la faillite de la société ...

En ce qui concerne les sommes dépensées au titre d'un prêt personnel contracté par son ancienne épouse, en l'occurrence un montant de ... euros, le demandeur précise

que son épouse aurait emprunté durant leur mariage et à son insu auprès de deux connaissances une somme d'argent et l'aurait utilisée exclusivement à des fins propres. A défaut de remboursement par son épouse, les prêteurs auraient agi en justice et auraient menacé de vendre la maison du couple sise à ... appartenant aux deux époux suivant le régime matrimonial adopté par eux. Le demandeur précise que dans la mesure où il aurait vécu dans ladite maison avec ses trois enfants, il aurait été contraint de rembourser lui-même la somme réclamée par les créanciers de son épouse, en contractant à son tour un prêt de l'ordre de ... euros.

Le demandeur fait valoir que l'objectif du système fiscal luxembourgeois serait d'imposer le contribuable en fonction de sa capacité contributive réelle, en conformité avec l'article 10*bis* de la Constitution.

Ce serait l'article 127 LIR qui permettrait d'éviter dans des cas spéciaux des inégalités extrêmes entre les contribuables, en permettant à un contribuable de demander à l'administration à ce qu'il soit imposé selon sa capacité contributive réelle, déduction faite des charges extraordinaires qu'il a dû supporter.

Le demandeur soutient qu'il remplirait les quatre conditions cumulatives requises par l'article 127 LIR, à savoir, premièrement, qu'il aurait formulé une demande en vue d'un abattement pour charges extraordinaires, et, deuxièmement, qu'il aurait démontré que la charge dont il fait état serait extraordinaire en ce que le fait qu'un contribuable doive rembourser seul, en lieu et place de son épouse, un prêt que cette dernière a contracté seule et dont l'argent emprunté a été utilisé pour les besoins de l'épouse seule, lorsque le montant à rembourser atteint presque 30 % des revenus bruts annuels de ce contribuable. Le demandeur souligne encore que sa fortune aurait fortement été diminuée suite aux actes malhonnêtes de son ancienne épouse, de sorte qu'il se serait trouvé dans une situation financière extraordinairement difficile en 2005. En troisième lieu, la charge dont il fait état serait inévitable pour lui, dans la mesure où, vu son régime matrimonial, les prêteurs des fonds auraient pu poursuivre, menaçant d'ailleurs de le faire, le remboursement sur les biens communs du couple, dont la maison précitée sise à ..., acquise par le demandeur pendant leur mariage. Le demandeur souligne encore qu'il n'aurait pas volontairement remboursé la dette causée par son ancienne épouse, mais qu'il y aurait été contraint pour des raisons juridiques, de sorte que la charge aurait été inévitable pour lui. Enfin, il souligne que les charges dont il fait état réduiraient sa faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépasseraient les pourcentages de revenus figurant dans le tableau sous l'alinéa 4 de l'article 127 LIR.

En ce qui concerne les sommes dépensées par lui dans le cadre de la faillite de la société ..., en l'occurrence un montant de ... euros, le demandeur précise que son ex-épouse aurait, à son insu, constitué ladite société, dont il n'aurait à aucun moment été gérant ou associé, et que cette société aurait été mise en faillite par jugement du tribunal du Commerce du 5 juillet 2002. Son ancienne épouse l'aurait contraint à se porter caution pour le compte courant de cette société. Après que les affaires de la société se seraient dégradées au fil du temps, son ex-épouse aurait cédé, également à son insu, la quasi-totalité de ses parts à des tiers, qui auraient épuisé, en détournant les fonds sur un compte

tiers, l'intégralité de la ligne de crédit de la société pour laquelle lui-même se serait porté caution. Dans la mesure où il n'aurait eu aucune connaissance des agissements malhonnêtes ni de son ex-épouse, ni des nouveaux associés de la société, il n'aurait eu aucune possibilité d'éviter, sinon de limiter cette charge extraordinaire en résiliant le contrat de caution.

Le demandeur fait valoir que la dette résultant du découvert bancaire causé par les nouveaux associés de la société ... constituerait une charge extraordinaire puisqu'elle ne grèverait pas la majorité des contribuables se trouvant dans une situation analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Cette charge serait encore inévitable pour lui, puisque l'élément déterminant ayant directement causé la charge aurait été la violation de sa confiance par son ex-épouse qui, à son insu, aurait vendu la quasi-totalité de ses parts dans ladite société. Cette charge réduirait encore de façon considérable sa faculté contributive dans la mesure où elle dépasserait les pourcentages de revenus prévus au tableau repris à l'alinéa 4 de l'article 127 LIR.

En guise de conclusion, le demandeur soutient que les quatre conditions posées par l'article 127 LIR seraient pareillement remplies pour cette dépense, de sorte qu'il devrait se voir reconnaître un abattement de l'ordre de ... euros à ce titre.

Enfin, quant à la charge de l'ordre de ... euros en rapport avec la société ..., le demandeur expose que lui-même et son épouse auraient détenu chacun 50% des parts dans ladite société, dont son épouse aurait été seule gérante. Face au refus d'un acquéreur d'un immeuble, dont la société ... aurait fait la promotion immobilière, de payer le prix de vente au motif d'un non-respect du cahier des charges, face à la demande en paiement de ses travaux par l'entreprise générale et devant l'impossibilité de la société ... de payer elle-même cette dette, celle-ci aurait dû faire appel à ses garants, en l'occurrence le demandeur lui-même et son ancienne épouse. A ce moment, les époux auraient déjà vécu séparément et son ex-épouse ne se serait pas intéressée au sort de leur maison à ... dans laquelle lui-même aurait vécu avec ses enfants mineurs et qui aurait été hypothéquée par la banque à titre de garantie pour les sociétés ... et ... Dans ces conditions, il aurait dû faire face seul à cette charge financière afin d'éviter la vente de ladite maison.

Le demandeur soutient que là encore il aurait dû faire face à des obligations n'incombant normalement pas à la majorité des contribuables. La charge serait encore inévitable pour lui puisque pour éviter la réalisation de l'hypothèque dont était grevée la maison du couple sis à ..., il aurait été contraint de faire face seul à cette charge financière, qui réduirait de façon considérable sa faculté contributive pour dépasser les pourcentages de revenus figurant au tableau de l'alinéa 4 de l'article 127 LIR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours. Il conteste plus particulièrement le caractère inévitable des charges dont fait état le demandeur en donnant à considérer que le caractère inévitable d'une charge ne se jugerait pas à l'effet qu'une décision ou une situation peut avoir, mais à la cause à l'origine de cette décision

ou de cette situation, qui devrait avoir été provoquée par une contrainte ou une nécessité agissant de l'extérieur et dès lors indépendante de la volonté du contribuable, tandis que les obligations que celui-ci s'impose à lui-même et qui résultaient de son libre choix ne seraient pas visées.

Le délégué du gouvernement soutient que le fait générateur des charges dont fait état le demandeur en l'espèce aurait à chaque fois été sa libre décision de prendre en charge les dettes litigieuses à l'égard de divers créanciers, de sorte que cette décision n'aurait pas été imposée par des raisons matérielles ou juridiques. Le délégué du gouvernement souligne encore que les raisons morales ayant éventuellement motivé le demandeur n'auraient en rien diminué la liberté de son choix.

Il ajoute que s'il est vrai que par application des règles du régime matrimonial légal, le demandeur serait tenu au règlement du passif de la communauté envers les créanciers en vertu du principe de l'obligation à la dette, il ne serait pas tenu de manière définitive de contribuer au règlement des dettes personnelles de son épouse, mais que lors des opérations de la liquidation de la communauté légale il aurait valablement pu se retourner envers son épouse et lui demander le versement d'une récompense en faveur de la communauté en vertu du principe de la contribution à la dette. Le représentant étatique souligne que le demandeur aurait librement décidé de régler les dettes personnelles de son épouse et aurait pareillement volontairement signé un cautionnement pour sa propre société, la société ..., de sorte que les charges dont il fait état ne seraient pas inévitables. A cet égard, le représentant étatique invoque encore une jurisprudence allemande en la matière.

En vertu de l'article 127 LIR, dans sa version applicable à l'année d'imposition 2005, « (1) *Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

(2) *Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.*

(3) *Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.*

(4) *Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu ci-après désignés. [...] ».*

Pour qu'un contribuable puisse faire valoir l'abattement pour charges extraordinaires prévu à l'article 127 précité, ladite disposition pose, au delà d'une condition de forme tenant à l'obligation d'introduire une demande afférente, condition qui n'est pas litigieuse en l'espèce, trois conditions de fond qui doivent être remplies

cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne plus particulièrement la deuxième condition de fond, il échet de retenir qu'en vertu de l'alinéa 3 de l'article 127 LIR une charge est à qualifier d'inévitable à partir du moment où le contribuable ne peut pas s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Or, en l'espèce, par rapport à la première catégorie de dépenses dont fait état le demandeur, à savoir les sommes dépensées en remboursement d'un prêt contracté par son ancienne épouse de l'ordre de ... euros, le tribunal est amené à retenir que cette dépense n'était pas inévitable pour le demandeur dans la mesure où, contrairement à ce qui est soutenu par ce dernier, ni le régime matrimonial auquel il était soumis avec son épouse, ni les menaces des créanciers de son épouse de procéder à l'exécution forcée sur les biens de la communauté ne sont à qualifier de raisons matérielles, juridiques ou morales au sens de l'article 127 (3) LIR de nature à rendre inévitable la charge dont il se prévaut. Si, le cas échéant, le demandeur s'est senti forcé de procéder au remboursement du prêt en question au regard de la menace des créanciers de procéder à la vente forcée de la maison familiale, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé qu'il n'était pas tenu de prendre définitivement à sa charge la dette en question, dans la mesure où il s'agissait d'une dette contractée personnellement par son épouse et qu'il aurait parfaitement, dans le cadre de la liquidation de la communauté, pu faire valoir les sommes ainsi dépensées pour demander à son épouse le versement d'une récompense en faveur de la communauté en vertu des règles relatives à la contribution à la dette prévues aux articles 1417 et suivants du Code civil. Si, le cas échéant, le demandeur ne l'a pas fait, il s'agit là d'un choix personnel de sa part auquel il n'était nullement tenu, de sorte que la dépense en question ne constituait pas une charge inévitable pour lui.

En ce qui concerne les sommes dépensées dans le cadre de la faillite de la société ..., c'est pareillement à bon droit que le délégué du gouvernement souligne que le paiement litigieux n'a pas été provoqué par un événement auquel le demandeur n'a pas pu se soustraire. En effet, il se dégage des explications fournies par ce dernier que les sommes litigieuses ont été payées par lui en raison d'un cautionnement qu'il avait signé pour garantir les dettes en compte courant de la société Or, la signature de ce cautionnement relevait de son libre choix, de sorte que son obligation de paiement sur le fondement de ce cautionnement tire son origine d'un événement qui n'était pas inévitable pour lui. Que la dette de la société ... pour laquelle il a dû payer à titre de caution ait été provoquée par des agissements malhonnêtes de personnes tierces ou par la circonstance que son ancienne épouse ait vendu à son insu sa participation dans ladite société, n'est pas de nature à énerver cette conclusion, dans la mesure où le signataire d'un cautionnement ne saurait se prévaloir avoir ignoré les conséquences, voire les risques inhérents à un tel engagement. Il s'ensuit que la dépense litigieuse ne saurait être qualifiée de charge inévitable.

Enfin, en ce qui concerne les sommes dépensées en rapport avec la société ..., celles-ci ne sauraient pas non plus être qualifiées comme correspondant à une dépense

inévitables. En effet, d'après les explications du demandeur, les sommes en question ont été payées en sa qualité de garant des dettes de ladite société. Indépendamment de la question de savoir s'il s'agissait d'une garantie solidaire avec son épouse ou d'une garantie personnelle, étant donné qu'il ne se dégage pas clairement des éléments du dossier de quel genre de garantie il s'agissait exactement, force est de constater que le demandeur a volontairement souscrit ladite garantie en faveur de la société ..., dont il était par ailleurs associé à 50% à côté de son épouse. Il s'ensuit que le fait générateur de l'obligation du paiement des sommes litigieuses constitue un événement qui n'était pas inévitable pour le demandeur. Au contraire ce paiement trouve sa source dans une garantie qu'il a souscrite librement et en connaissance de cause, de sorte que la dépense en question n'est pas à considérer comme inévitable. S'y ajoute que même à supposer que le demandeur ait payé en partie des sommes au paiement desquelles il n'était pas personnellement tenu à titre de garant et ait payé en réalité une partie d'une dette incombant à son épouse, il aurait pu se retourner contre son épouse lors de la liquidation de la communauté pour les mêmes considérations que celles développées ci-avant par rapport aux dépenses liées au prêt personnel contracté par son ancienne épouse, de sorte que la prise en charge définitive des sommes litigieuses n'était pas inévitable pour lui.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'aucune des trois catégories de dépenses dont se prévaut le demandeur ne repose sur un élément matériel, juridique ou moral auquel le demandeur n'aurait pas pu se soustraire, de sorte que les dépenses en question ne sauraient être qualifiées de charges inévitables. L'une des conditions cumulatives posées par l'article 127 LIR n'étant pas remplie en l'espèce, c'est partant à juste titre que le bureau d'imposition n'a pas admis la qualification des dépenses litigieuses comme charges extraordinaires, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner si les autres conditions posées par ledit article sont remplies en l'espèce, ledit examen devant surabondant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours sous examen est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 20 juin 2012 par le vice-président, en présence du greffier
Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 20.06.2012
Le Greffier du Tribunal administratif